



**Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales**

**TRABAJO FIN DE GRADO**  
**GRADO EN**  
**ADMINISTRACIÓN Y**  
**DIRECCIÓN DE EMPRESAS**

**El Impuesto de Sociedades en Navarra y en Territorio común: un análisis  
comparado**

**Antonio Sánchez Chamorro**

**DIRECTORA**

**Idoia Zabaleta Arregui**

**Pamplona-Iruña**

**13 de Junio de 2014**

A lo largo del presente trabajo realizaré un análisis de cómo se calcula el Impuesto de Sociedades, en su modalidad directa, según la normativa vigente en España y según la de una de sus comunidades, la Comunidad Foral de Navarra. Intentaré encontrar las posibles diferencias entre ambos y si de verdad suponen ventaja para alguno de los territorios. Explicaré paso a paso cómo calcular el impuesto, uno que no se ve de manera tan detallada como el IRPF en la carrera, y en cada punto analizaré las diferencias entre regímenes. He intentado que no resulte muy pesado para el lector y que facilite la comprensión de un impuesto no tan cercano al común de los contribuyentes como el de la renta.

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	P. 5
2. CONTEXTO.....	P. 5
3. OBJETIVOS.....	P. 6
4. LEGISLACIÓN QUE REGULA CADA IMPUESTO.....	P. 6
5. ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	P. 7
6. ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DIRECTA DEL IMPUESTO.....	P. 9
7. DIFERENCIAS EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO.....	P. 10-35
7.1. Cálculo de la base imponible.....	P. 10-17
7.1.1. <i>¿Qué es?</i> .....	P. 10
7.1.2. <i>Ajustes al resultado contable</i> .....	P. 10
7.1.3. <i>Reglas de valoración, límites e imputación de algunos elementos</i> .....	P. 15
7.1.4. <i>Compensación de bases negativas de años anteriores</i> .....	P. 16
7.1.5. <i>Resumen de las diferencias en la base imponible</i> .....	P. 17
7.2. Tipos de gravamen.....	P. 17-18
7.2.1. <i>¿Qué es?</i> .....	P.17
7.2.2. <i>Porcentajes en cada régimen</i> .....	P.18
7.2.3 <i>Análisis de las diferencias</i> .....	P. 18
7.3. Cuota Íntegra.....	P. 19
7.3.1. <i>¿Qué es?</i> .....	P. 19
7.4. Bonificaciones y Deducciones por doble imposición.....	P. 19-23
7.4.1. <i>¿Qué son?</i> .....	P. 19
7.4.2. <i>Bonificaciones</i> .....	P. 20
7.4.3. <i>Deducciones por doble imposición</i> .....	P. 21
7.4.4. <i>Resumen de las diferencias en las Bonificaciones y las Deducciones por doble imposición</i> .....	P. 23
7.5. Deducciones por inversión y para incentivar determinadas actividades...	P. 24-34

7.5.1. <i>¿Qué son?</i> .....	P. 24
7.5.2. <i>¿Cuáles y cuántas son las principales deducciones?</i> .....	P. 24
7.5.3. <i>Análisis de las deducciones y sus diferencias entre ambos regímenes</i> .....	P. 25
7.5.4. <i>Comparación de las normas comunes a las deducciones</i> .....	P. 30
7.5.5. <i>Ejemplo deducciones por incentivos</i> .....	P. 32
7.6. Retenciones y Pago fraccionado.....	P. 34-35
7.6.1. <i>¿Qué es?</i> .....	P. 34
7.6.2. <i>Diferencias</i> .....	P. 35
8. CONCLUSIONES.....	P. 35
BIBLIOGRAFÍA Y RECURSOS EMPLEADOS.....	P. 37
ANEXO 1.....	P. 38

## 1. INTRODUCCIÓN

En vista de las diversas opiniones surgidas antes, pero sobre todo, a raíz del informe de reforma fiscal que recibimos hace escasos meses me ha parecido interesante plantear una serie de cuestiones acerca de uno de los dos impuestos más importantes en el panorama nacional (junto con el quizá más conocido, por cercano, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas): el Impuesto de Sociedades. Y lo haré bajo un prisma particular, esto es, comparando la estructura del Impuesto de Sociedades aplicado en el Territorio Común con la del Impuesto de Sociedades de la Comunidad Foral de Navarra.

Este enfoque nos acercará a otro importante tema de interés actual: ¿es Navarra una comunidad beneficiada por su sistema de Convenio Económico o por el contrario penaliza más a sus contribuyentes? No obstante, esta cuestión será abordada de una manera superficial ya que la base del trabajo será averiguar las principales diferencias entre los IS Estatal y Foral (si existen o no y cómo de importantes son).

## 2. CONTEXTO

De todos es sabida la especial relación que mantiene la Comunidad Foral con el Gobierno Central en materia económica y fiscal. La Hacienda Navarra goza de una serie de privilegios o derechos desde 1839 en virtud del acuerdo económico, alcanzado entre España y Navarra como consecuencia del reconocimiento de los fueros, conocido como Convenio Económico (Concierto si estuviéramos en el País Vasco).

Este régimen permite a Navarra disponer de cierta independencia a la hora de estructurar los diversos gravámenes pero aún así, no es, por ello, plenamente autónoma, de forma que el Gobierno de Navarra no puede establecer figuras tributarias distintas de las existentes en las Comunidades Autónomas de régimen común. Además, la presión fiscal efectiva global de Navarra debe ser equivalente a la del resto de España.

La excepcionalidad foral es, en esencia, la fijación, bajo reglas negociadas entre ambos Gobiernos (Foral y Central), de una aportación o *cupo* con la que los territorios forales contribuyen a los gastos del Estado.

No obstante, Navarra no puede modificar la estructura de los impuestos indirectos al igual que el resto de Comunidades. No pasa lo mismo con la imposición directa, pues la Comunidad Foral sí tiene autonomía para cambiar la base liquidable del IRPF y lo más relevante para este trabajo: cuenta con una amplia autonomía en el Impuesto de Sociedades que, según varios autores, ha utilizado para reducir la carga fiscal de las empresas ubicadas en la región. (Buesa, 2008)

### 3. OBJETIVOS

Como se ve en el punto anterior, Navarra tiene potestad para gestionar el Impuesto de Sociedades que es, a grandes rasgos, un impuesto directo (grava directamente las fuentes de renta de las empresas y no el consumo), personal (sobre personas jurídicas y algunos entes sin personalidad jurídica) y periódico (el hecho imponible se prolonga indefinidamente en el tiempo).

El objetivo de este trabajo será encontrar, si las hay, las principales diferencias entre el Impuesto de Sociedades en territorio común y el de la Comunidad Foral de Navarra.

### 4. LEGISLACIÓN QUE REGULA CADA IMPUESTO

#### - Impuesto de Sociedades estatal

Regulado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS); y por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

#### - Impuesto de Sociedades foral

El Impuesto sobre Sociedades está regulado actualmente por la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre (Boletín Oficial de Navarra nº 159, de 31/12/96, y BON nº 68, de 6/6/97) (LFIS), con entrada en vigor el día 1 de enero de 1997 y de aplicación a los periodos impositivos iniciados a partir de esa fecha; y por el Decreto Foral 282/1997, de 13

de octubre (Boletín Oficial de Navarra nº 133, de 5.11.97, y BON nº 150, de 15.12.97) que regula el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, con entrada en vigor el día 14 de octubre de 1997.

## 5. ÁMBITO DE APLICACIÓN

### - Impuesto de Sociedades estatal

“El Impuesto sobre Sociedades se aplicará en todo el territorio español. [...], el territorio español comprende también aquellas zonas adyacentes a las aguas territoriales sobre las que España pueda ejercer los derechos que le correspondan, referentes al suelo y subsuelo marino, aguas suprayacentes, y a sus recursos naturales, de acuerdo con la legislación española y el derecho internacional.”

“Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.”

A estos efectos se consideran contribuyentes (residentes en territorio español) aquellas entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español (se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades).

Por lo general, serán sujetos pasivos de este impuesto: las personas jurídicas (excepto las sociedades civiles), los fondos de inversión, las uniones temporales de empresas, los fondos de capital-riesgo, los fondos de pensiones, los fondos de regulación del mercado hipotecario, los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos, los Fondos de garantía de inversiones, las comunidades titulares de montes vecinales en mano común y los Fondos de Activos Bancarios.

- Impuesto de Sociedades foral

El ámbito de aplicación del Impuesto sobre Sociedades se determinará de conformidad con los criterios establecidos en el Convenio Económico:

Los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra, aplicarán la normativa foral navarra. Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal.

No obstante, los sujetos pasivos que teniendo su domicilio fiscal en Navarra hubieran realizado en el ejercicio anterior en el régimen común el 75 por 100 o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos de la ley, quedarán sometidos a la normativa del Estado. Además, se indica un volumen de operaciones (7M de euros) en el ejercicio anterior como guía de dónde tributar.

Para entender mejor este punto, podemos atender al siguiente cuadro:

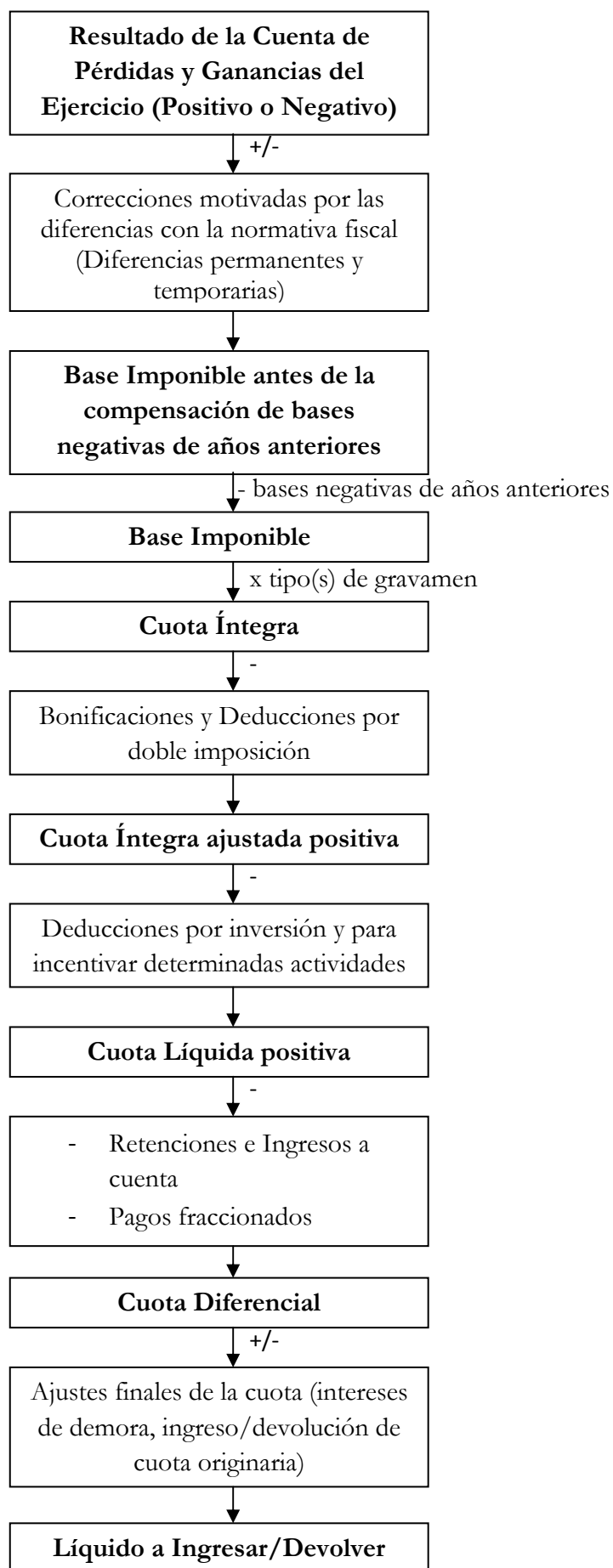
**Cuadro 1: Dónde tributar según el volumen de operaciones**

Domicilio Fiscal	Operaciones en el ejercicio anterior	Operaciones en el otro territorio	Tributación	Normativa/ Inspección
Navarra	Hasta 7M €	Indiferente	Navarra	Foral
	Más de 7M €	0%	Navarra	Foral
		Menos del 75%	Conjunta	Foral
		Más del 75%	Conjunta	Territorio Común
Territorio Común	Hasta 7M€	Indiferente	Territorio Común	Territorio Común
	Más de 7M €	Menos del 75%	Conjunta	Territorio Común
		Más del 75%	Conjunta	Territorio Común
		100%	Navarra	Foral

*Fuente: Anexo de Fiscalidad del Comercio Exterior. Consejo Superior de Cámaras, 2003(actualizado a la última versión del convenio)*



## 6. ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DIRECTA DEL IMPUESTO



## 7. DIFERENCIAS EN LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO

### 7.1. Cálculo de la base imponible

(art. 10 - art. 25 TRLIS / art. 13 - art. 47 LFIS)

#### *7.1.1. ¿Qué es?*

La base imponible está constituida por el importe de la renta del periodo impositivo. Se determina por el régimen de estimación directa y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta. En el régimen de estimación directa la base imponible se calcula ajustando el resultado contable mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la ley.

Esto es, la base imponible será el resultado de corregir el resultado contable de la empresa, calculado de acuerdo a la normativa contable, por aquellos conceptos que no se ajusten a la normativa fiscal.

#### *7.1.2. Ajustes al resultado contable:*

- Amortizaciones: en ambos impuestos se permite deducir “las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.” (art. 11.1 TRLIS - art. 14.1 LFIS)

La propia ley nos indica que esa depreciación efectiva es la que resulta de: aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas; aplicar los métodos de amortización degresiva; aplicar un porcentaje constante; aplicar un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Agencia Tributaria (o el Departamento de Economía y Hacienda de Navarra, en su caso) o calcular un importe debidamente justificado por el sujeto pasivo.

Este es uno de los puntos que más diferencias temporarias genera, debido a que todas las empresas tienen inmovilizado que amortizar y puede que no todas tengan créditos o provisiones, y a su vez puede que el criterio de amortización

adoptado no entre dentro de los límites marcados por la ley en las tablas de coeficientes.

Unas tablas (Anexo 1) mucho más detalladas en el Reglamento del IS estatal, donde se contemplan varios tipos de actividades y elementos propias de cada una (por citar algunas diversas: producción agrícola, pesca, extracción de petróleo y gas, calzado, veterinaria, etc.), que en el foral, donde se ofrece una tabla más reducida con una serie de activos básicos (elementos de transporte, construcciones, mobiliario, etc.). Pues bien, es en esa tabla de comunes, que también aparece en el estatal, donde hallamos algunas pequeñas diferencias en los límites que no afectan mucho a la base imponible pero que cabe mencionarlos:

a) construcciones (edificios industriales): límites en territorio común: 1,47%-3% anual; límites en Navarra: 3,33%-5% anual. En este caso, si una empresa amortizara una nave industrial al 3% anual y liquidara IS en el territorio común no tendría que hacer ningún ajuste a su resultado contable al entrar dentro de los límites; pero si liquidara en Navarra, debería realizar un ajuste negativo (sería similar a aumentar su dotación a la amortización anual), con lo cual reduciría su base imponible si ésta fuera positiva (o la haría más negativa si fuera negativa) para llegar al mínimo establecido, generando lo que se conoce como diferencia temporaria imponible (en el ejercicio actual pagaría menos impuesto pero en ejercicios futuros pagaría más) y un pasivo por impuesto diferido.

b) elementos de transporte externo (por ejemplo, coches de empresa): límites en territorio común: 7,14%-16% anual; límites en Navarra: 12,5%-20% anual. En esta situación, si una empresa amortizara los vehículos de sus comerciales al 17% y liquidara en régimen común debería realizar un ajuste positivo (similar a reducir su dotación a la amortización), con lo que aumentaría su base imponible (o la haría menos negativa si fuera negativa) para no superar el límite establecido, generando lo que se conoce como diferencia temporaria deducible (en el ejercicio actual pagaría más impuesto pero en el futuro pagaría menos) y su correspondiente activo por impuesto diferido; mientras que, si liquidara en Navarra, no tendría que realizar ajuste alguno, pues estaría dentro de los límites legales.

c) mobiliario: límites en territorio común: 5%-10% anual; límites en Navarra: 10%-15% anual. Como vemos, dependiendo del porcentaje adoptado por

la empresa para amortizar contablemente sus bienes nos situaríamos en una situación u otra según estemos en el régimen común o el foral.

Cabe resaltar aquí que en la Ley Foral se hace referencia a un caso particular: el de las pequeñas empresas, que en el territorio común no se menciona hasta que se habla de incentivos fiscales a pequeñas empresas dentro del título de regímenes especiales. Veamos qué dice la Ley Foral:

“Los elementos nuevos del inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias nuevas, puestos a disposición de las pequeñas empresas [...], podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas” (art. 14.7 LFIS). Una disposición adicional posterior (la vigésimo primera) eleva este coeficiente al 2 durante los períodos 2012 y 2013. Esto es igualmente aplicable en territorio común.

En general, ambas leyes consideran pequeña empresa a aquella cuyo importe neto de cifra de negocios (ventas menos devoluciones y rappels) del ejercicio anterior haya sido inferior a 10 millones de euros y no estén participadas en un 25% o más por entidades que sí superen dicha cifra. Así pues a las pequeñas empresas, se les permite amortizar más rápidamente tanto en Navarra como en el resto del Estado.

Una referencia en este apartado de amortizaciones que se hace en el Estado y no en Navarra a estas pequeñas empresas en el tema de las amortizaciones es que el Estado permite a las pequeñas empresas amortizar libremente las inversiones de escaso valor (hasta 601 euros cada una; con un límite global de 12.020,24 euros anuales). No obstante, en Navarra se menciona la libertad de amortización de elementos cuyo valor no exceda de 1.800€ sin importar si es pequeña empresa o no.

En cuanto al resto de supuestos contemplados en este apartado, son prácticamente idénticos en ambos regímenes: la libertad de amortización de determinados activos; los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades; los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo; los edificios, durante un período de 10 años, en la

parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo y los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible.

- Pérdidas por deterioro de valor:

- De créditos: en ambos impuestos los requisitos para poder dar estas pérdidas como gastos son similares (se tiene que dar alguno de ellos): que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, que el deudor esté declarado en situación de concurso, que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes y que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente.
- De valores representativos de deuda: la redacción de este supuesto en ambos impuestos es la misma, en el caso de que dichos valores coticen en un mercado regulado: “Serán deducibles las pérdidas por deterioro [...], con el límite de la pérdida global, computadas las variaciones de valor positivas y negativas, sufrida en el periodo impositivo por el conjunto de esos valores poseídos por el sujeto pasivo admitidos a cotización en dichos mercados.” (art. 12.4 TRLIS - art. 20.2 LFIS)

El caso de los valores que cotizan en un mercado no regulado sólo viene reflejado en el IS foral; en el estatal, aparece derogado.

- De fondos de comercio e inmovilizado intangible correspondiente a ellos: aquí encontramos una pequeña diferencia en el límite; en el IS estatal se indica que será un máximo anual de la veinteava parte del precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio. Por su parte, el IS foral sitúa ese límite en la décima parte.

Eso sí, los requisitos para poder efectuar este ajuste son los mismos en ambos territorios: que deriven de una adquisición a título oneroso, que la entidad adquirente y la transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio (si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas) y que se haya dotado una reserva indisponible.

- Provisiones: en ambos gravámenes no se permite la deducción de los mismos tipos de provisiones:
  - a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.
  - b) Los relativos a provisiones derivadas de retribuciones a largo plazo al personal.
  - c) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio utilizados como fórmula de retribución a los empleados, ya se satisfaga en efectivo o mediante la entrega de dichos instrumentos.
  - d) Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan de los beneficios económicos que se espere obtener de aquéllos.
  - e) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
  - f) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

También se menciona en el apartado de provisiones algunos gastos más que serán deducibles en ambos regímenes en condiciones similares (luego no generan diferencia alguna) tales como: los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales, cuando se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria, o los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables al efecto.

- Gastos no deducibles en ningún supuesto: los gastos que de ninguna manera pueden incluirse en la base imponible, es decir, aquellos que provocarán un aumento de dicha base (diferencia permanente) son los mismos en ambas haciendas. Los más conocidos son:
  - a) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.
  - b) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.

- c) Las pérdidas del juego.
- d) Los donativos.
- e) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales.
- f) Las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.

Como se ve, entre los citados están los más conocidos por todo el mundo como las multas y las pérdidas por juego.

#### *7.1.3. Reglas de valoración, límites e imputación de algunos elementos:*

Las reglas de valoración, límites e imputación que los dos regímenes plantean para determinadas situaciones o elementos son similares y no presentan diferencias. Por no citar todos expondré a continuación los casos más comunes:

- a) Se valorarán por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo y las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas.
- b) La cantidad deducible por recuperación del coste del bien en contratos de arrendamiento financiero no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente máximo de amortización lineal, según tablas de amortización oficialmente aprobadas, que corresponda al citado bien. Esta regla es igual en Navarra y el Estado.
- c) Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera.
- d) Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio. Gastos financieros netos son el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos del ejercicio y por beneficio operativo, el resultado de explotación de la cuenta de PyG del ejercicio, sin la amortización, la imputación de subvenciones, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y con los

ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio. No obstante, se podrá deducir en cualquier caso 1 millón de euros por este concepto cada ejercicio. Los que queden pendientes podrán deducirse en los 15 años sucesivos inmediatos (Navarra) o en 18 (Estado).

e) Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso de patentes, se integrarán en la base imponible en un 40% de su importe, cuando se cumpla que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25% de su coste y que el cesionario utilice los derechos en el desarrollo de una actividad económica.

#### *7.1.4. Compensación de bases negativas de años anteriores:*

Este punto está expresado de formas diferentes en cada régimen. Mientras que en el territorio común se habla de compensación de bases imponibles negativas, en el foral se denomina reducción de bases liquidables negativas. Veamos qué dice cada uno y comparemos:

- Estado: “Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.” (art. 25 TRLIS)
- Navarra: “La base imponible positiva podrá ser reducida con las bases liquidables negativas de los periodos impositivos que concluyeron en los quince años inmediatos anteriores. Las citadas bases liquidables negativas tendrán que haber sido objeto de la oportuna liquidación o autoliquidación.” (art. 40 LFIS)

Como vemos, en régimen común se habla de que las bases imponibles negativas se podrán compensar en los 18 años siguientes y el régimen foral dice que las bases imponibles positivas se podrán minorar en el importe de las bases liquidables negativas de los 15 años anteriores.

Para poder comparar ambos regímenes es necesario ver ambos reglamentos desde el mismo punto: mientras que en el Estado tienes 18 años por delante para poder compensar una base negativa, en Navarra tienes 15 (que es lo mismo que decir que a la positiva le puedes quitar una negativa de cómo mucho hace 15 años), es decir 3 años menos. Además en Navarra se habla de base liquidable y no imponible, la diferencia es simple: la base liquidable de la que se habla en Navarra es la imponible menos las bases



imponibles negativas anteriores y una reducción por dotación a reserva especial para inversiones que el IS estatal no contempla.

Esa reducción de la que se habla en Navarra y que no figura en el Estado es una pequeña diferencia que existe entre ambos territorios. Básicamente, consiste en que una empresa en Navarra puede reducirse la base imponible en el 45% (60% si es pequeña empresa) del importe que destine a una Reserva especial para inversiones (con una serie de condiciones que especifica la Ley, como por ejemplo que el importe destinado a esa Reserva debe ser mínimo de 50.000 euros y los elementos de inmovilizado adquiridos sean nuevos) con el límite del 40% de la base imponible ya minorada por las bases negativas de años anteriores.

#### *7.1.5. Resumen de las diferencias en la base imponible:*

Como se ha podido comprobar a lo largo del análisis de las diferentes partidas que componen la base imponible, las diferencias que existen entre ambos regímenes son prácticamente inexistentes. La forma de calcular la base es idéntica y sólo cambian algunos porcentajes en las amortizaciones (las consideraciones y normas generales son las mismas: por ejemplo, la libertad de amortización). En cuanto a las pérdidas por deterioro, hay una mínima diferencia en el límite de las de fondos de comercio. Por su parte, las provisiones y gastos que no se permiten deducir son los mismos en los dos territorios, así como las reglas de valoración de situaciones particulares y la imputación de ingresos y gastos. Sí hay más diferencia en la compensación de bases negativas de años anteriores y la limitación de los gastos financieros: 3 años de plazo entre el Estado (18) y Navarra (15).

Lo que sí que es una excepción en ambos territorios es que se les presta una atención especial a las pequeñas empresas con respecto a la amortización acelerada y libertad de amortización y algo más en Navarra con la reducción por Reserva Especial para inversiones. Aunque bien es cierto que en el Estado no se habla de estas ventajas hasta el apartado de incentivos fiscales a empresas de reducida dimensión.

## 7.2. Tipos de gravamen

(art. 28 TRLIS - art. 50 LFIS)

### *7.2.1. ¿Qué es?*

El tipo de gravamen es el tanto por ciento por el cual se multiplica la base imponible (o liquidable en Navarra) para obtener la cuota íntegra.

### 7.2.2. Porcentajes en cada régimen:

**Cuadro 2: Tipos de gravamen en ambos regímenes**

	Régimen común	Régimen foral
Tipo general* <sup>2</sup>	35	30
Pequeñas empresas*	No específica	28
Mutuas, Sociedades de Garantía Recíproca, Cooperativas de Crédito, Colegios Profesionales, algunas Entidades sin Fines Lucrativos, Fondos de Promoción de Empleo, Uniones de Cooperativas, Puertos del Estado y Autoridades portuarias	25	25
Sociedades Cooperativas fiscalmente protegidas* (excepto resultados extra-cooperativos)	20	17
Entidades a las que se les aplique el Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al mecenazgo/patrocinio	10	10
Sociedades de inversión de Capital Variable, Fondos de Inversión de Carácter Financiero, Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria con una serie de requisitos y Fondo de Regulación del Mercado Hipotecario	1	1
Fondos de Pensiones regulados en la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones/Ley Foral 8/1987	0	0
Entidades que se dediquen a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos	40	No específica

*\*Además cabe la posibilidad de tributar a un tipo del 27% en Navarra si las entidades cumplen con el requisito de mantener o crear empleo (inicialmente en 2010 y 2011, ampliado a 2012 y 2013) tal y como se indica en la disposición adicional trigésimo séptima de la LFIS.*

*\*2 Hay que tener en cuenta las modificaciones introducidas por la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, que modifica los tipos de gravamen en territorio común al añadir la disposición adicional octava que indica que el tipo general del impuesto será del 30% desde el 1 de Enero de 2008.*

*Nota: se debe tener en cuenta que existe en Navarra una disposición adicional séptima que indica que en las actividades en las que no tenga regulación propia, será de aplicación la normativa vigente en territorio común (por ejemplo, en la minería o la investigación y explotación de hidrocarburos)*

### 7.2.3 Análisis de las diferencias:

Como se puede ver en la segunda anotación al pie del cuadro, una modificación posterior del impuesto en territorio común permitió igualar los tipos generales en ambos regímenes eliminando así la gran diferencia existente entre éstos.

Así pues, la principal diferencia es el reconocimiento en el régimen foral de las pequeñas empresas que ven su reducido su tipo de gravamen hasta el 28% (27% si cumplen con los requisitos de mantenimiento y creación de empleo marcados en la disposición adicional trigésimo séptima de la Ley Foral). Por otro lado, en los incentivos fiscales que se dan en el Estado a empresas de reducido tamaño (menos de 10 millones de euros de cifra

de negocios) se dan unos tipos de gravamen particulares: la parte de base hasta 300.000€ tributa al 25% y el resto al 30%. Además, y siguiendo con el Estado, las micro empresas (5 millones de cifra de negocios y no más de 25 empleados) pueden tributar esos primeros 300.000 euros al 20% y el resto al 25% si no tienen menos de 1 empleado de media y la media del ejercicio actual no es inferior a la del anterior (disp. adicional undécima), algo que no figura en Navarra. El resto de entidades tienen igual tipo de gravamen en ambos regímenes, salvo una pequeña diferencia de 3 puntos en las Sociedades Cooperativas fiscalmente protegidas.

De esta forma, del análisis a primera vista podemos extraer que las empresas que tributan en Navarra, aquellas cuyo régimen de tributación sea el foral (no necesariamente deben estar situadas en territorio foral como se vio más arriba) se veían beneficiadas de un ahorro de entre el 5%. Con la modificación posterior de la ley de territorio común se eliminó esa diferencia. No obstante, sí parece que las pequeñas empresas que tributan en Navarra están en una posición más ventajosa que las del territorio común respecto al cálculo de la cuota íntegra ya que, a igualdad de base imponible, la cuota es menor en Navarra que en el régimen común puesto que en Navarra es la totalidad de la base la que tributa a un menor porcentaje y no solo una parte de ella, siempre que la base supere los 300.000 euros.

### 7.3. Cuota Íntegra

(art. 29 TRLIS - art. 51 LFIS)

#### *7.3.1. ¿Qué es?*

“Se entenderá por cuota íntegra la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.”

### 7.4. Bonificaciones y Deducciones por doble imposición

(art. 30 - art.34 TRLIS / art. 57 - art.62 LFIS)

#### *7.4.1. ¿Qué son?*

Las deducciones por doble imposición tienen como objetivo evitar que los beneficios generados en una sociedad, tras tributar por el IS, vuelvan a tributar en la

sociedad que los reciba, sea por la percepción de un dividendo, sea como motivo de la transmisión de la participación.

La idea es que esos beneficios que ya han pasado por el IS en la empresa en que se generaron formen parte de la base imponible de la empresa que los recibe como socio, permitiendo una deducción sobre la cuota íntegra resultante.

Por su parte, las bonificaciones son algo diferentes a las deducciones, ya que pretenden incentivar determinados comportamientos económicos y no corregir una situación irregular. Son una reducción de la cuota íntegra que consiste en aplicar un porcentaje a la parte de cuota generada por los conceptos que especifican dichas bonificaciones.

#### *7.4.2. Bonificaciones:*

Son 3 básicamente las bonificaciones contempladas:

1. Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla: las empresas podrán disfrutar de una bonificación del 50% de las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla siempre que operen efectiva y materialmente en dichos territorios. La ley especifica una serie de criterios para casos concretos (entidades pesqueras, de navegación marítima, etc.). Esta bonificación no está contemplada en Navarra.
2. Bonificación por determinadas actividades exportadoras: “tendrá una bonificación del 99 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros [...], siempre que los beneficios correspondientes se reinviertan en el mismo período impositivo al que se refiere la bonificación o en el siguiente, en la adquisición de elementos afectos a la realización de las citadas actividades” (art.34.1 TRLIS). En otras palabras, la parte de la cuota que sea resultado de estas actividades sólo computará al 1% si los beneficios obtenidos se reinvierten en dichas actividades. Esta bonificación es idéntica en Navarra y en el territorio común. No obstante, esta bonificación en el Estado ha sido objeto de derogación y el porcentaje del 99% se ha ido disminuyendo mediante un coeficiente de 0,5 cada año desde 2009 y a partir de este año 2014 ya no existe, es decir, el ejercicio 2013 es el último en que se pudo aplicar.
3. Bonificación por prestación de determinados servicios públicos: “tendrá una bonificación del 99 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas

derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios[...], de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.” (art. 34.2 TRLIS). Las empresas que presten un servicio competencia de las autoridades municipales/locales y obtengan beneficio de ello, la cuota íntegra derivada de esos beneficios computará al 1%. Esta bonificación es idéntica en Navarra y en el territorio común.

#### *7.4.3. Deducciones por doble imposición:*

##### - Interna: dividendos y plusvalías

La deducción por doble imposición interna consiste en que si en la base imponible de una empresa hay incluidos dividendos o plusvalías de participaciones procedentes de otras empresas residentes en España se deducirá el 50% de la cuota íntegra que corresponda a dichos dividendos o participaciones. La ley también indica que la base de deducción de los dividendos o participaciones en beneficios será el importe íntegro de los mismos.

Además, el porcentaje será del 100% cuando la empresa que recibe los dividendos participe en la que los proporciona en un 5% o más y esa participación haya sido ininterrumpida desde, por lo menos, un año antes de la obtención de dichos dividendos. Si los dividendos proceden de la participación en Mutuas de Seguros Generales, Entidades de Previsión Social, Sociedades de Garantía Recíproca y Asociaciones la deducción será también del 100%. También será el 100% en caso de que el porcentaje haya bajado hasta un 3% como consecuencia de una fusión o escisión.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse de las cuotas íntegras de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.

Esta deducción es idéntica en ambos regímenes.

##### - Internacional:

La ley aquí distingue dos conceptos: rentas obtenidas y gravadas en el extranjero y dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en

territorio nacional. En otras palabras, el primer caso sería una empresa que obtiene una renta en un país extranjero (sea por establecimiento permanente allí o puntual) y paga impuesto por ella en el citado país extranjero y en España/Navarra y el segundo se trataría de una empresa que recibe un dividendo o beneficio procedente de otra entidad no residente en España.

Antes de seguir avanzando en esta deducción, conviene ver qué entiende la ley por establecimiento permanente: “[...] una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad.” (art. 60bis LFIS). Por ejemplo, Volkswagen en Navarra, aunque en este caso el territorio extranjero es España y el nacional Alemania.

En el primero de los supuestos (rentas obtenidas en el extranjero) la ley permite deducir de la cuota íntegra la menor de dos cantidades: el importe efectivo de lo que la empresa ya ha pagado en concepto de IS (o gravamen similar) en el territorio donde se generó la renta (aunque con un par de salvedades: no pueden deducir los impuestos no pagados en el otro territorio gracias a beneficios fiscales -por ejemplo, si tuvo una bonificación- y si existe un convenio que regule la relación entre ambos países -España y el extranjero- la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según dicho convenio) y las cantidades que correspondería haber pagado a la Hacienda estatal/foral en caso de que la renta se hubiera generado aquí. Añadido a esto, el importe satisfecho en el otro territorio formará parte de la base imponible incluso si no es plenamente deducible (recordemos que la deducción es sobre la cuota así que no estaríamos sumando y restando la misma cantidad).

Por último, cabe decir que la ley especifica que si hay varias rentas obtenidas del extranjero, la deducción se hará acumulando las rentas en función del país de donde provengan (salvo las provenientes de establecimientos permanentes que serán aisladas). Además, las deducciones no aplicadas por falta de cuota podrán aplicarse en los 10 años inmediatos y sucesivos.

Mención aparte merecen las rentas obtenidas de establecimiento permanente (al margen de la ya comentada) pues la ley foral tiene un artículo para ellas que no aparece en la ley común. Sólo comparten un aspecto: las rentas negativas procedentes de establecimiento permanente que no se hayan integrado en la base imponible (ley común) posibilitarán la no integración de las futuras rentas positivas hasta el importe de las

negativas o en el caso de haberlas incluido (ley foral) posibilitarán que no apliquemos la deducción hasta superar la cuantía de dichas rentas negativas. En otras palabras, las rentas negativas permiten no incluir las positivas en años posteriores hasta alcanzar el importe de las negativas.

El artículo de la ley foral del que se habla en el párrafo anterior se ofrece la exención de las rentas positivas generadas en establecimiento permanente cuando dicha renta proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero (en unas circunstancias expresas) y ya hayan sido gravadas por un impuesto similar al IS foral.

En el segundo de los supuestos (dividendos de empresas extranjeras), ambos regímenes apuntan lo mismo: cuando en la base imponible se incluyan dividendos procedentes de una entidad extranjera la deducción será el impuesto pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del sujeto pasivo. Además, para la aplicación de esta deducción será necesario, como para el porcentaje del 100% en la deducción interna, que la empresa que recibe los dividendos participe en la que los proporciona en un 5% o más y esa participación haya sido ininterrumpida desde, por lo menos, un año antes de la obtención de dichos dividendos. También, se indican que esta deducción no podrá superar lo que en España correspondería pagar por los beneficios que generan dichos dividendos.

La idea general de esta deducción es similar en ambos regímenes, exceptuando la diferencia comentada en el análisis.

#### *7.4.4. Resumen de las diferencias en las Bonificaciones y las Deducciones por doble imposición:*

Como se ha ido viendo a lo largo de este apartado, las bonificaciones y las deducciones por doble imposición son similares en los territorios foral y común. Las diferencias que podemos encontrar son pocas pero se pueden ver. La bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla no figura en el IS foral mientras que en el estatal sí aparece detallada. De las otras dos bonificaciones cabe destacar que son similares en las dos haciendas pero en la del Estado, la bonificación por determinadas actividades exportadoras ha ido desapareciendo progresivamente desde el año 2009 debido a su derogación y el ejercicio 2013 será el último en el que pueda aplicarse.

En cuanto a las deducciones para evitar la doble imposición, la única diferencia reseñable es que en Navarra se permite la exención de rentas procedentes de establecimiento permanente en el extranjero cuando dichas rentas provengan de actividades empresariales específicas (por ejemplo, si es comercio al por mayor, se puede hacer cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad o en cualquier otro país o territorio diferente del español) y ya hayan sido gravadas en su lugar de generación por un impuesto de naturaleza similar al IS foral.

#### 7.5. Deducciones por inversión y para incentivar determinadas actividades

(art. 35 - art. 44 TRLIS / art. 63 - art. 72 LFIS)

##### *7.5.1. ¿Qué son?*

Son una serie de deducciones encaminadas a impulsar en las empresas la realización de determinadas actividades positivas para el interés general, tales como: contratación de discapacitados, creación de empleo, inversión en activos fijos, investigación, etc.

A lo largo de este punto iré desgranando las principales deducciones en uno y otro régimen y al final comentaré las normas comunes en cada uno de ellos. Como veremos en el análisis, este es el punto en el que más diferencias encontraremos entre ambos regímenes ya que en el Estado apenas quedan algunas deducciones y de las pocas que hay varias desaparecerán a partir del ejercicio 2014.

Para empezar, veamos un cuadro resumen con las diferentes deducciones que existen en cada uno de los dos territorios, cuáles siguen vigentes y cuáles no y si alguna desaparecerá en un futuro cercano.

##### *7.5.2. ¿Cuáles y cuántas son las principales deducciones?*

**Cuadro 3: Estado actual de las deducciones en ambos territorios**

	<b>Territorio Común</b>	<b>Estado</b>
<b>1</b>	Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica	Minorada por la Disp.adic. 10ª
<b>2</b>	Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación	<b>Derogada</b>
<b>3</b>	Deducción por inversión de beneficios (sólo empresas de reducido tamaño)	Sin cambios
<b>4</b>	Deducción por inversiones en bienes de interés cultural	<b>Derogada a partir de 2014</b>
<b>5</b>	Deducción por la realización de producciones cinematográficas	Sin cambios



## El Impuesto de Sociedades en Navarra y en Territorio común: un análisis comparado

6	Deducción por edición de libros	<b>Derogada a partir de 2014</b>
7	Deducción por la creación de sistemas de navegación y localización de vehículos	<b>Derogada</b>
8	Deducción por la adaptación de vehículos para discapacitados	<b>Derogada</b>
9	Deducción por gasto en guarderías para hijos de trabajadores	<b>Derogada</b>
10	Deducciones por inversiones medioambientales	Derogada parcialmente
11	Deducción por gastos de formación profesional*	<b>Derogada</b>
12	Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad	Sin cambios
13	Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	Sin cambios
14	Deducciones por creación de empleo (apoyo a emprendedores)	Sin cambios

*\*Está sin efectos desde 2011, pero hay una prórroga especial en 2014 que permite una deducción por los gastos para habitar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.*

	<b>Navarra</b>	<b>Estado</b>
1	Deducciones por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias	Sin cambios
2	Deducción por la realización de actividades de investigación científica e innovación tecnológica	Sin cambios
3	Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación	Sin cambios
4	Deducción por actividades de exportación	<b>Derogada</b>
5	Deducción por gastos de formación profesional	Sin cambios
6	Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social	Sin cambios
7	Deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente	Sin cambios
8	Deducción por inversiones en la actividad de edición de libros, producciones cinematográficas y bienes de interés cultural	Sin cambios
9	Deducción por reinversión en la transmisión de valores	Sin cambios
10	Deducción por determinadas inversiones a favor de personas discapacitadas	Sin cambios
11	Deducción por fomento a la exportación	Sin cambios
12	Deducción por creación de empleo	Aumentada por la Disp. Adic. 24ª
13	Deducción por donaciones y patrocinio deportivo	Sin cambios

### *7.5.3. Análisis de las deducciones y sus diferencias entre ambos regímenes:*

Lo primero que llama la atención al ver los cuadros resumen de ambos territorios es la cantidad de deducciones que aparecen derogadas en el Estado, cinco en total, otras dos que dejarán de ser aplicables en el ejercicio 2014, es decir, este ejercicio 2013 es el último en el que se puedan emplear y otro par más de deducciones que han sido modificadas (para reducir su importe) por una disposición adicional o derogadas parcialmente.

Frente a este panorama en el régimen común, tenemos la situación en Navarra, donde vemos como sólo se ha derogado una deducción y otra ha sido modificada y, en vez de modificada para minorarla, ha sido para aumentar su cuantía. Además, recientemente, el 9 de mayo de 2014 se conocía que Navarra, adelantándose al Estado, daba luz verde a una nueva deducción por mecenazgo cultural que podría llegar hasta un 30% de lo aportado denominada Mecna.

El grueso de las deducciones derogadas en el Estado se dio a la vez que se reducía el tipo general del impuesto, como se vio en el punto 7.2.2 *Porcentajes en cada régimen*, con la reforma fiscal de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre en la que se establece que la reducción de tipos vaya acompañada de una progresiva eliminación de determinadas deducciones y bonificaciones. La mayoría de las deducciones se irían reduciendo paulatinamente hasta su completa desaparición entre el año 2011 y en el año 2014. A partir de entonces sólo se mantendrán las deducciones por doble imposición, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aunque, esta última, con modificaciones significativas con respecto al régimen vigente en su momento, y la deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

Parece claro que la intención del ejecutivo de la época era eliminar la gran cantidad de deducciones a fin de aumentar la recaudación por este impuesto, a cambio de bajar el tipo impositivo general. Actualmente, parece que sigue sin solucionarse y sigue siendo un problema la poca recaudación del impuesto de sociedades en comparación con su homólogo IRPF tal y como se desprende del último informe de Oxfam *Tanto tienes, ¿tanto ganas? Fiscalidad justa para una sociedad más equitativa* de 31 de mayo de 2014, en el que se afirma que las familias, a través del IRPF, aportan el 90% de la recaudación y las empresas, mediante el IS, el 10% restante. ¿Es una solución eliminar por completo las deducciones? Podría ser pero, si eliminamos algunas como la de investigación e I+D, ¿no conseguiríamos algo peor como sería que las empresas dejaran de invertir en avances tecnológicos o, como mínimo, invirtieran menos de lo poco que ya invierten en la actualidad?

Por otro lado, y como he mencionado antes, tenemos el contexto opuesto en Navarra, donde todavía están vigentes la práctica totalidad de las deducciones por incentivos e inversión. Este punto genera la verdadera diferencia entre ambos regímenes y es lo que permite hablar de una ventaja comparativa entre Navarra y el Estado a la hora de gravar las rentas de las empresas, principalmente a través de la primera de las deducciones que figuran en el cuadro de Navarra: la deducción por inversiones en elementos nuevos del

inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias de la que resumiré sus principales puntos a continuación:

- Deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material (art. 63 LFIS):
  - Objeto de la deducción: inversiones que se realicen en elementos nuevos del inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad.
  - Porcentaje de deducción: el 10% del importe de dichas inversiones.
  - Requisitos:
    - 1- Los elementos en que se materialice la inversión figurarán en el activo del balance con separación de los restantes elementos patrimoniales y bajo un epígrafe que permita identificarlos.
    - 2- El importe del conjunto de activos objeto de la inversión no será inferior a 6.000 euros y superará en cada ejercicio una de las dos siguientes magnitudes:
      - El 10% de la suma de los valores netos contables (lo que figure en el balance del periodo impositivo anterior al del ejercicio en que se realice la inversión) preexistentes del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (5% si la inversión excede de 300.000 euros).
      - El 15% del valor neto contable del activo fijo de la misma naturaleza (igual que antes se atenderá al balance del periodo impositivo anterior al del ejercicio en que se realice la inversión). Se entenderá por activo fijo de la misma naturaleza el que se incluya en la misma cuenta, de tres dígitos, del Plan General de Contabilidad.

Como se puede ver es una deducción cuyo importe es bastante significativo que no figura en el Estado y que beneficia a las empresas que tributan en Navarra.

No obstante, en el Estado sí existe una deducción por reinversión de beneficios que, aunque no es igual que la mencionada deducción por inversión de Navarra también favorece en cierta forma la adquisición de nuevos activos, eso sí reinvertiendo el importe obtenido en la transmisión del antiguo, condición no necesaria en Navarra. Veámosla:

- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 TRLIS):

- Objeto de la deducción: las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales. Como vemos ya no es el importe de la invertido, si no la plusvalía obtenida en la venta del activo, es decir, hace falta obtener beneficio en la venta para poder aplicar la deducción.
- Porcentaje de deducción: 12% en general; 7%, 2% o 17% dependiendo de su tipo impositivo.
- Requisitos:
  - 1- El importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvertirá en elementos patrimoniales nuevos (todo el importe, no sólo el beneficio obtenido).
  - 2- Deben ser elementos que hayan pertenecido al inmovilizado afecto a actividades económicas y Estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión.
  - 3- La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores.
  - 4- Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de cinco años.

También se puede aplicar esta deducción a ciertos activos financieros. Vemos como ésta es una deducción con más requisitos que la de Navarra y para poder aplicarla debemos obtener un beneficio en la venta del activo y reinvertir todo el importe obtenido en la venta mientras que en Navarra solo es necesario haber invertido en activos (no es necesario haber vendido nada previamente) y la deducción es sobre el total invertido y no sobre el beneficio de la venta.

Del resto de deducciones que figuran en ambos regímenes o, al menos, tienen un concepto similar sobre el que se aplican veamos un cuadro con las diferencias:

## El Impuesto de Sociedades en Navarra y en Territorio común: un análisis comparado

**Cuadro 4: Comparativo deducciones Estado-Navarra**

Deducción	Estado		Navarra	
	%	Requisitos	%	Requisitos
<b>Actividades de I+D</b> (art. 35.1 TRLIS) (art. 66.1 y 66.2 LFIS)	<b>25%</b>	Gastos del período en I+D, hasta la media de los 2 años anteriores.	<b>40%</b>	Gastos del periodo en I+D.
	<b>42%</b>	Gastos del período en I+D, sobre el exceso respecto de la media de los 2 años anteriores.		
	<b>17%</b>	Gastos de personal de investigadores cualificados dedicados exclusivamente a I+D.	<b>10%</b>	Gastos de personal de investigadores cualificados dedicados exclusivamente a I+D.
	<b>8%</b>	Inversiones afectas a I+D (excepto inmuebles y terrenos).	<b>10%</b>	Gastos de I+D en proyectos con universidades y otros organismos públicos de investigación de España o la UE.
<b>Actividades de innovación tecnológica</b> (art. 35.2 TRLIS) (art. 66.3 LFIS)	<b>12%</b>	Gastos del período en Innovación tecnológica.	<b>15%</b>	Gastos del período en Innovación tecnológica.
<b>Inversiones en bienes interés cultural</b> (art. 38.1 TRLIS) (art. 70.3 LFIS)	<b>2%</b>	Inversiones y gastos relacionados con bienes de interés cultural.	<b>10%</b>	Inversiones y gastos relacionados con bienes de interés cultural.
<b>Inversiones en producciones cinematográficas</b> (art. 38.2 TRLIS) (art. 70.2 LFIS)	<b>18%</b>	Base del Productor: Coste de producción - parte financiada por coproductor.	<b>20%</b>	Base del Productor: Coste de producción - parte financiada por coproductor.
	<b>5%</b>	Base del Coproductor financiero: Inversión que financie.	<b>5%</b>	Base del Coproductor financiero: Inversión que financie.
<b>Inversión en edición de libros</b> (art. 38.3 TRLIS) (art. 70.1 LFIS)	<b>1%</b>	Cantidad invertida en la edición de libros que permita la confección de un soporte físico.	<b>5%</b>	Cantidad invertida en la edición de libros que permita la confección de un soporte físico.
<b>Fomento de las TIC</b> (deroga TRLIS) (art. 66b LFIS)	<b>Derogada</b>	Derogada.	<b>15%</b>	Gastos del periodo relacionados con la mejora de acceso y manejo de información a través de internet y de los procesos internos mediante el uso de las TIC
<b>Inversiones medioambientales</b> (art. 39 TRLIS) (art. 69 LFIS)	<b>8%</b>	Inversión en bienes de activo material destinada a protección de medio ambiente.	<b>15%</b>	Inversión en bienes de activo material destinada a protección de medio ambiente.
<b>Gastos de formación profesional</b> (art. 40.3 TRLIS) (Art. 68 LFIS)	<b>1%</b>	Gastos para habitar a empleados a utilización nuevas tecnologías de comunicación e información, hasta la media de los 2 años anteriores.	<b>15%</b>	Gastos en acciones formativas dirigidas a la actualización, capacitación o reciclaje de personal, incluidas las de habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías.
	<b>2%</b>	Exceso de gastos respecto de la media de 2 años anteriores.	<b>20%</b>	Gastos en actividades de formación en idiomas realizadas por pequeñas empresas.
<b>Gastos de adaptación para minusválidos</b> (derogada TRLIS) (art. 70t LFIS)	<b>Derogada</b>	Derogada.	<b>15%</b>	Inversiones en plataformas de accesos para personas discapacitadas que se incorporen a vehículos de transporte público de viajeros por carretera.
<b>Creación de empleo para minusválidos</b> (art. 41 TRLIS) (art. 71.3 LFIS)	<b>6.000 Euros</b>	Por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos.	<b>6.000 Euros</b>	Por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos.
			<b>2.705 Euros</b>	Por la diferencia entre el incremento del promedio de la plantilla minusválida con contrato de trabajo indefinido y el incremento del promedio de la plantilla total minusválida de la entidad manteniendo el promedio de la plantilla total minusválida del ejercicio anterior.
<b>Creación de empleo</b> (art. 43 TRLIS) (art. 71.1 y 71.2 LFIS)	<b>3.000 Euros</b>	Todas las empresas: por el primer trabajador menor de 30 años con contrato de tiempo indefinido regulado en el artículo 4 de Ley 3/2012 de reforma laboral.	<b>4200 Euros</b>	Por persona-año de incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido.
	<b>50%</b>	Empresas con menos de 50 trabajadores, además de la deducción anterior, la cantidad que resulte menor de: prestación por desempleo pendiente de percibir o importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación que tuviera reconocida.	<b>1.502,53 Euros</b>	Por la diferencia entre el incremento del promedio de la plantilla con contrato de trabajo indefinido y el incremento del promedio de la plantilla total de la entidad manteniendo el promedio de la plantilla total del ejercicio anterior.

Como podemos ver, la diferencia entre ambos regímenes tributarios es apreciable a primera vista ya que, al margen de las diversas deducciones derogadas en el Estado, vemos como en Navarra los porcentajes son superiores en casi todas las deducciones (en algunas son iguales). La diferencia es incluso mayor si tenemos en cuenta que faltan por incluir en el cuadro tres deducciones que en el Estado ni se contemplan y en Navarra sí: por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, por reinversión en la transmisión de valores y por fomento a la exportación (ésta última supone un incremento en los importes de otras deducciones).

*7.5.4. Comparación de las normas comunes a las deducciones en ambos territorios:*

- Estado (art. 44 TRLIS)
- Las deducciones por incentivos se practicarán una vez realizadas las deducciones por doble imposición y las bonificaciones (Cuota Íntegra ajustada positiva).
- Las cantidades no deducidas podrán aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos (18 años para la deducción por I+D e innovación).
- El importe de las deducciones por incentivos no podrá exceder conjuntamente del 35% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones (60% si la deducción por I+D e innovación excede del 10% de dicha cuota íntegra minorada). En el caso de entidades a las que resulte de aplicación el tipo general de gravamen, o sean consideradas pequeñas empresas, las deducciones por I+D e innovación, que se generen a partir del 1 de enero de 2013, podrán quedar excluidas del límite establecido, y aplicarse con un descuento del 20% de su importe si se dan una serie de requisitos como que haya pasado al menos un año desde que se generó la deducción, sin que haya sido aplicada o que la plantilla media adscrita a actividades de I+D e innovación tecnológica no sea reducida dentro de año siguiente a generar la deducción. El importe de la deducción aplicada por las actividades de I+D e innovación tecnológica, de acuerdo con este último punto, no podrá superar los 3 millones de euros anuales.
- Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción.
- Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años (tres, si se trata de bienes muebles) o durante su vida útil si fuera inferior.

- Navarra (art. 72 LFIS)
- Una vez deducidas las bonificaciones y las deducciones por doble imposición (Cuota Íntegra ajustada positiva), se aplicarán en primer lugar las deducciones generadas en ejercicios anteriores, respetando el límite establecido en sus respectivas normativas. A continuación, se practicarán las deducciones del ejercicio, siempre que entre las deducciones de ejercicios anteriores y éstas no se rebase el límite conjunto del 35%, con excepción de las de inversión en nuevo inmovilizado en las entidades de nueva creación y las de I+D e innovación y creación de empleo, de la cuota resultante de minorar la cuota íntegra en las bonificaciones y deducciones por doble imposición.
- Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.
- Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad.
- Para no tener que devolver las deducciones, las inversiones que se realicen figurarán separadas de los restantes elementos patrimoniales y bajo un epígrafe que permita su identificación. Así mismo, deberán permanecer en el patrimonio durante un plazo mínimo de cinco años o durante su vida útil si ésta es inferior.

- Diferencias

Se observa que las normas comunes en ambos regímenes son similares aunque sí que hay algunas diferencias. Mientras que en el Estado la deducción por I+D entra dentro del límite del 35% conjunto (aunque se eleva al 60% si dicha deducción supera el 10% de la cuota minorada por las bonificaciones y deducciones por doble imposición) en Navarra no entra junto con la de creación de empleo y la deducción por inversión, ésta sólo si es empresa de nueva creación. Esto en gran parte beneficia a Navarra porque puede deducir sin límite (en el Estado también puede salir del límite esta deducción pero a partir de 2013, con un descuento del 20% y siempre que se cumplan una serie de condiciones, algo nada sencillo) por estos conceptos pero si el importe de dicha deducción por I+D supera el 10% de la cuota minorada en el Estado resulta que el límite global sube al 60% para todas las deducciones, lo que es una ventaja sobre Navarra pues el resto de deducciones sigue con el límite conjunto del 35%.

El resto de normas son similares: estas deducciones por incentivos irán detrás de las bonificaciones y deducciones por doble imposición, una misma inversión no puede generar más de una deducción y los elementos afectos a estas deducciones tienen que quedarse en la empresa un mínimo de cinco años (o su vida útil si es inferior a 5 años). Sólo hay una diferencia, en Navarra tienes 10 años para poder aplicar las deducciones pendientes mientras que en el Estado son 15. Eso son 5 años de más que benefician a los que tributen en el Estado.

En resumen, parece que Navarra sale mejor parada de estas normas comunes y de las deducciones por incentivos en general: son más, de mayor cuantía y tres de ellas no están incluidas en el límite conjunto.

#### *7.5.5. Ejemplo deducciones por incentivos:*

La empresa Embutidos S.A. ha obtenido en el ejercicio 2013 una base imponible después de los ajustes a su resultado contable de 250.000 euros. Es una empresa con una larga trayectoria en el sector y con volumen de operaciones estable situado en torno a 13M de euros. Durante el ejercicio han tenido lugar las siguientes contingencias:

- Destinó 45.000 euros a la compra de un nuevo camión de transporte. Ya contaba entre sus activos con otro camión similar cuyo precio de adquisición fue de 50.000 euros, de los que lleva amortizados 34.000. Completan sus elementos de transporte cinco coches valorados contablemente en 47.000 euros.
- Empleó 20.000 euros en unos nuevos filtros de aire que reducen la emisión de gases de la fábrica hasta situarlas bastante por debajo de lo exigido por la ley medioambiental.
- Dio cursos a sus empleados valorados en 5.000 euros, de los cuales 1.000 fueron en un curso para enseñarles cómo manejar el nuevo software de la empresa, siendo éste el primer año en que se hacen.
- No obtiene rentas ni dividendos provenientes del extranjero ni de Ceuta o Melilla.

¿Qué cuota líquida tendría esta empresa si tributara exclusivamente en el Estado? ¿Y en Navarra?

Solución:



La idea de este sencillo ejercicio es ver cómo tributando por la misma base imponible en los dos regímenes se obtienen unas cuotas líquidas muy dispares debido a la gran diferencia de este impuesto de sociedades, las deducciones por incentivos. Y de ellas, las que presentan las mayores desigualdades.

### **Estado**

En primer lugar, se calcula la **Cuota Íntegra**:  $250.000 \times 0,3$  (no es pequeña empresa, luego tipo general) = **75.000 euros**.

Puesto que no tiene rentas del extranjero o de Ceuta y Melilla no tiene derecho a bonificaciones ni deducciones por doble imposición, luego su **Cuota Íntegra ajustada positiva** son **75.000 euros**.

Del primero de los supuestos, la compra del camión, en el Estado no puede deducir nada puesto que no se indica que el importe de la inversión provenga de la venta de inmovilizado similar.

Del segundo de ellos, los filtros de aire, si nos atenemos a la tabla dan derecho en el Estado a una deducción del 8%, luego:  $20.000 \times 0,08 = 1.600$ .

Del tercer caso, al estar en el Estado, sólo podemos deducir por la parte correspondiente al nuevo programa, el 2% (porque la media de años anteriores es 0):  $1000 \times 0,02 = 20$ .

En resumen, el importe que puede deducir por incentivos es 1.620 euros que no supera el 35% de la Cuota Íntegra ajustada positiva:  $75.000 \times 0,35 = 26.750$  euros.

Así pues, **Cuota Líquida** en el Estado:  $75.000 - 1.620 = 73.380$  euros.

### **Navarra**

En primer lugar, se calcula la **Cuota Íntegra**:  $250.000 \times 0,3$  (no es pequeña empresa, luego tipo general) = **75.000 euros**.

Puesto que no tiene rentas del extranjero o de Ceuta y Melilla no tiene derecho a bonificaciones ni deducciones por doble imposición, luego su **Cuota Íntegra ajustada positiva** son **75.000 euros**.

Del primero de los supuestos, veamos qué podemos deducir:

- $45.000 > 6.000$  OK
- $45.000 > 1.600$  ( $10\% \times (54.000 - 34.000)$ ) OK

Como se cumplen ambas condiciones podemos deducir el 10%:  $45.000 \times 0,1 = 4.500$ .

Del segundo de ellos, los filtros de aire, si nos atenemos a la tabla dan derecho en Navarra a una deducción del 15%, luego:  $20.000 \times 0,15 = 3.000$ .

Del tercer caso, al estar en Navarra, podemos deducir por todo el importe al 15% :  $5000 \times 0,15 = 750$ .

En resumen, el importe que puede deducir por incentivos es 8.250 euros que no supera el 35% de la Cuota Íntegra ajustada positiva:  $75.000 \times 0,35 = 26.750$  euros.

Así pues, **Cuota Líquida** en Navarra:  $75.000 - 8.250 = 66.750$  euros.

### Comparativa

Cuota Líquida en el Estado: 73.380 euros.

Cuota Líquida en Navarra: 66.750 euros.

Diferencia: 6.630 euros.

El importe de estas deducciones en este pequeño supuesto es en Navarra 5 veces mayor que en el Estado. Este ejemplo ayuda a ver mejor por qué Navarra tiene esa ventaja comparativa frente al Estado.

## 7.6. Retenciones y Pago fraccionado

(art. 45 TRLIS – art. 73 LFIS)

### *7.6.1. ¿Qué es?*

Una vez aplicadas las últimas deducciones tenemos la cuota líquida positiva a la que solo falta restarle las retenciones y pagos a cuenta y los pagos fraccionados para obtener la deuda tributaria (excluidos recargos o intereses de demora).

Las retenciones son un adelanto que otras entidades han hecho por el sujeto pasivo: los bancos cuando dan los intereses de las cuentas, pagos de dividendos, etc.

El pago fraccionado es un adelanto que las empresas hacen a la hacienda que les corresponda (foral o estatal) a cuenta del impuesto de sociedades del año en curso. Es una forma que tiene la Administración de conseguir financiación a lo largo del año sin necesidad de esperar a recaudar el impuesto.

#### *7.6.2. Diferencias:*

La primera que vemos es que en el Estado se hacen tres pagos fraccionados (abril, octubre y diciembre) y en Navarra sólo uno (octubre). En ambos casos se debe hacer en los primeros 20 días de dichos meses. El importe de este pago será, en el Estado, la cuota íntegra del último período impositivo, minorada en las deducciones y bonificaciones que fueran, multiplicada por el 18% en 2013 o la base imponible que se lleve acumulada hasta el momento del pago multiplicada por el tipo de gravamen que corresponda reducido por una serie de coeficientes.

En Navarra, por contra, el importe será el resultado de multiplicar la cuota del último ejercicio por el 30% o la base imponible del ejercicio (hasta septiembre) por el 20%. Por defecto se utiliza la primera opción a menos que el sujeto pasivo indique que opta por la segunda.

Parece pues, que en el Estado adelantas más cuantía que en Navarra, algo que no es ni malo ni bueno ya que en ambos casos se acaba descontando de la deuda tributaria, aunque sí puede ser un perjuicio si consideramos este adelanto como una salida de efectivo que reduce la tesorería de la empresa.

### 8. CONCLUSIONES

El objetivo principal planteado al inicio del trabajo era claro: encontrar las diferencias que existen entre los Impuestos de Sociedades foral y estatal. Como introduje al principio, Navarra tiene potestad casi plena en este impuesto que le permite establecer tipos y escalas a su voluntad, además de que todo lo recaudado se queda en la Hacienda Foral y paga una parte o cupo al Estado que según muchas voces es escaso.

Tras un análisis pormenorizado de cada punto que compone este gravamen, viendo como se calcula cada uno de ellos y cómo lo hace cada legislación para poder ver en qué se diferencian, he llegado a una serie de conclusiones en cada uno de ellos que se encuentran en el punto final de cada apartado que podemos resumir aquí:

- La base imponible es idéntica en ambos territorios y sólo se diferencian en algunos porcentajes que afectan a la hora de calcular diferencias temporarias.
- En cuanto a los tipos de gravamen, hasta la reforma de la Ley 35/2006 sí había un agravio comparativo pero se eliminó al igualar los tipos generales.

- La verdadera diferencia entre ambos gravámenes está en las deducciones: frente a la gran cantidad de deducciones derogadas en el Estado aparece Navarra, en la que no solo no hay derogadas si no que se crean algunas nuevas como la citada por mecenazgo tal y como viene explicado en el análisis de las deducciones.

En este punto radica la diferencia entre impuestos y es la que provoca que el Gobierno se haya planteado suprimir las deducciones pues están provocando que la recaudación por este impuesto sea muy pequeña. Hace menos de un año, el 19 de octubre de 2013, se publicaba en La Nueva España que el gravamen teórico es del 30%, pero el efectivo no suele pasar del 17% y que el planteamiento para solucionarlo es reducir las deducciones:

“Una corriente creciente de economistas aboga por rebajar los tipos impositivos y reducir las deducciones, alegando, entre otros argumentos, que la acumulación de beneficios fiscales en España ha terminado por socavar gravemente, no sólo la recaudación, sino el principio de justicia en el reparto de la carga tributaria.” (La Nueva España, 2013)

Este mismo año, el 30 de enero, el ministro De Guindos señaló que “el Gobierno debe aproximar en el Impuesto de Sociedades el tipo nominal que pagan las grandes empresas, situado en el 30%, al efectivo, que en muchos casos es del 10% o el 5%.[...] no es la situación ideal que la mayoría de las PYMES paguen por este impuesto más del 20% (el tipo nominal para las PYMES está en el 25%), pero que las grandes empresas, gracias a las deducciones que pueden aplicarse en el impuesto, estén pagando mucho menos.” (ABC, 2014)

De esta forma, vemos el porqué de tantas deducciones derogadas en el Estado y el parecer que los responsables económicos del país tienen sobre que el aumento de la recaudación por este impuesto pasa por eliminar las deducciones. Si tenemos en cuenta todas las deducciones que siguen vigentes en Navarra y que las reformas que adopte el Estado en la normativa de este impuesto no tiene obligación de aplicarlas la Comunidad Foral, nos haremos una idea de por qué hay voces, entre ellas la cabeza visible de UPyD Rosa Díez, que consideran a la Comunidad Foral un pequeño *paraíso fiscal* por el que no pocas empresas vienen a tributar a esta región del país.

## BIBLIOGRAFÍA Y RECURSOS EMPLEADOS

### Leyes

- Boletín Oficial Del Estado, Impuesto sobre Sociedades, Edición actualizada a 29 de abril de 2014
- Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades
- Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre)

### Manuales de texto

- Buesa, Mikel (2008), Catedrático de Economía Aplicada Instituto de Análisis Industrial y Financiero, Universidad Complutense de Madrid: “La singularidad de navarra. La financiación autonómica, ¿igualdad o privilegio?”
- Alonso Alonso, Roberto, Inspector Regional de Aragón; Ruiz Garros, Sergio, Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de Aragón: “La reforma del Impuesto sobre Sociedades en la ley 35/2006, la ley 36/2006 y en la ley 16/2007”
- Gobierno de Navarra (2014), Hacienda Tributaria de Navarra: “Empresarios y profesionales: IS”
- Agencia Tributaria, Esquema general de liquidación del Impuesto sobre Sociedades en el régimen de estimación directa
- Gobierno de España (2011), Ministerio de Ciencia e Innovación: “Análisis comparativo sobre el diseño, configuración y aplicabilidad de Incentivos Fiscales a la Innovación empresarial”
- Consejo Superior de Cámaras (2003): “Fiscalidad del Comercio Exterior”

### Páginas Web

- [www.fiscal-impuestos.com](http://www.fiscal-impuestos.com) (CEF)
- [www.supercontable.com](http://www.supercontable.com)
- [www.redescena.net/noticia/5337/navarra-pionera-en-aprobar-una-ley-de-mecenazgo-cultural-con-deducciones-fiscales-de-hasta-el-80/](http://www.redescena.net/noticia/5337/navarra-pionera-en-aprobar-una-ley-de-mecenazgo-cultural-con-deducciones-fiscales-de-hasta-el-80/)
- [www.lne.es/economia/2013/10/19/gobierno-quiere-rebajar-tipo-impuesto/1486226.html](http://www.lne.es/economia/2013/10/19/gobierno-quiere-rebajar-tipo-impuesto/1486226.html) (La Nueva España)
- [www.abc.es/economia/20140130/abci-impuesto-sociedades-guindos-201401301635.html](http://www.abc.es/economia/20140130/abci-impuesto-sociedades-guindos-201401301635.html) (Diario ABC)

ANEXO 1

Tabla de amortización de elementos comunes Estado

	Coefficiente máximo anual (%)	Período máximo (años)
1. Edificios y otras construcciones:		
a) Edificios y construcciones:		
Edificios industriales y almacenes	3	68
Edificios administrativos, comerciales de servicios y viviendas	2	100
Casetas, cobertizos, tinglados, barracones y similares de construcción liviana fija	7	30
patios pavimentados, aparcamientos al aire libre y similares (excluidos terrenos)	5	40
c) Pozos	3	68
d) Infraestructuras de transporte sobre raíles, carriles y cable	4	50
e) Parques	10	20
f) Vallado:		
Madera	20	10
Alambre	10	20
Otros	5	40
g) Resto de obra civil	2	100
2. Instalaciones:		
a) Eléctricas:		
Líneas y redes de distribución, centros de transformación y elementos de control	8	25
Grupos electrógenos y auxiliares	10	20
b) Tratamiento de fluidos: aire, aire acondicionado, humidificado, comprimido, agua, vapor, calefacción, refrigeración, frío industrial y combustibles (excepto almacenamiento)	12	18
Red distribución	5	40
Depósitos y tanques de almacenamiento	4	50
Instalaciones anticontaminantes	15	14
c) Telecomunicaciones: telefonía, megafonía, telegrafía y televisión en circuito cerrado	12	18
d) De pesaje	10	20
e) Señalización de infraestructuras de transporte sobre raíles, carriles y cable, de viales y aparcamientos	8	25
f) De control y medida	12	18
g) Seguridad, detección y extinción de incendios	12	18
3. Elementos de transporte:		
a) Interno. Equipos de carga, descarga y demás transporte interno (excepto construcción y minería):		
Carretillas transportadoras, grúas, palas cargadoras, cabrestantes y otros equipos de transporte	12	18
Ascensores y elevadores	10	20
Escaleras mecánicas	12	18
Gabarras, gánguiles e instalaciones de carga y descarga en embarcaderos	6	34
Locomotoras y equipos de tracción	7	30
Vagones, moto-vagonetas, carros, remolques y volquetes	8	25
b) Externo (excepto sector de transporte):		
Automóviles de turismo	16	14

## El Impuesto de Sociedades en Navarra y en Territorio común: un análisis comparado

Autobuses y microbuses de servicio privado	16	14
Autocamiones de servicio privado:		
a) Frigoríficos	18	12
b) Resto	16	14
Furgonetas y camiones ligeros (de menos de cuatro toneladas):		
a) Frigoríficos	18	12
b) Resto	16	14
Motocarros, triciclos, motocicletas de distribución	16	14
Remolques	10	20
Contenedores	8	25
4. Mobiliario y enseres:		
a) Mobiliario, enseres y demás equipos de oficina (excluidos los de tratamiento informático por ordenador)	10	20
b) Máquinas copiadoras y reproductoras, equipos de dibujo industrial y comercial	15	14
5. Útiles, herramientas y moldes:		
Herramientas y útiles	30	8
Moldes, estampas y matrices	25	8
Planos y modelos	33	6
6. Equipos para tratamiento de la información	25	8
7. Sistemas y programas informáticos	33	6
8. Equipos electrónicos diferenciados destinados a la automatización, regulación y supervisión de máquinas, procesos industriales, comerciales y de servicios (las máquinas y elementos afectos a los citados procesos se amortizarán de acuerdo con el coeficiente y período que específicamente les corresponda)	15	14
9. Equipos de mantenimiento	12	18
10. Equipos de laboratorio y ensayos	15	14
11. Vehículos teledirigidos para usos industriales	15	14
12. Centrales de cogeneración de producción de energía eléctrica	8	25

Tabla de amortización de elementos comunes Navarra

	Coeficiente máximo anual (%)	Período máximo (años)
1. Edificaciones para oficinas, usos comerciales y/o de servicios y viviendas	4	38
2. Edificaciones para uso industrial	5	30
3. Instalaciones	15	10
4. Maquinaria	15	10
5. Mobiliario	15	10
6. Equipos para procesos de información	25	6
7. Elementos de transporte (autobuses, autocamiones, furgonetas, etc.)	20	8
8. Elementos de transporte interno	15	10
9. Moldes, modelos, troqueles y matrices	33	5
10. Útiles y herramientas	Depreciación real	
11. Otro inmovilizado material	10	15